

BODNÁR Viktória

## MENEDZSMENT KONTROLL, CONTROLLING, VEZETŐI SZÁMVITEL: NEMZETKÖZI ELMÉLET ÉS GYAKORLAT – HAZAI TAPASZTALATOK

– Controlling célra használt számviteli információ –

Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem  
Központi Könyvtár, Folyóirat csoport  
Budapest, 5. Pf. 489. 1828  
Tel.: 1177-199 Tlx: 202611 Tlx: 1174-810

A cikk első része a hagyományos költségszámítási rendszerek kialakulását mutatja be, míg a második rész tárgya a mai controlling rendszerek minden lényeges elemét magában foglaló felelősségi elvű számvitel kialakulásának története. A vezetői számvitel továbbfejlesztésének aktuális iránya a stratégiai számvitel koncepció, melynek fókuszpontjait a cikk harmadik része tárgyalja.

A cikksorozat első részében – a téma körülhatárolása után – a controlling vezetési megközelítésének elméleti alapjait, valamint e felfogás legfontosabb jellemzőit tárgyaltuk.

A controlling vizsgálatának másik meghatározó iránya azzal függ össze, hogy az idők során többször változott a számviteli információ szervezetek irányításában betöltött szerepe. E folyamat első lépése a külső és belső – vagy pénzügyi és vezetői – számvitel szétválása: az a pillanat, amikor a vállalatok vezetői ráébredtek arra, hogy a pénzben kifejezett információ nemcsak a tulajdonosokat és a különböző ellenőrző hatóságokat szolgálhatja monitorozóellenőrző feladataik ellátásában, hanem őket, a vezetőket is. Hiszen a pénz mint általános egyenértékes fontos mércéje a vállalat működése eredményességének – hát még akkor, ha a vezetők teljesítményét alapvetően a rövid távon megtermelt profit alapján értékelik.

A számviteli információ vezetői eszközként való alkalmazása a múlt század „nagyüzemeihez”: a textilgyárakhoz és vasúttársaságokhoz vezethető vissza. Itt alkalmazták először a vállalati könyvelésből származó adatokat az output előállítási költségének meghatározására, valamint az erőforrások termelékenységének nyomon követésére. A hagyományos költségszámítási rendszerek kialakulását mutatta be a cikk múlt havi számunkban közölt első része.

Az előállítási folyamat pénzben való értékelése mellett a század első felében egy másik területen is hasznosnak látszott a számviteli információ bevonása a vállalat irányításába. A növekvő vállalati méretek és a diverzifikáció által életre hívott divizionális szervezetek elterjedése vezetett a felelősségi elvű számvitel kialakulásához. A cél itt nem a termék és a termelékenység értékelése volt, hanem olyan irányítási rendszer kialakítása, amely lehetővé teszi a viszonylag nagy önállósággal működő vállalati egységek tevékenységének összhangba hozását egymással és a vállalat pénzügyi eredményével. A mai controlling rendszerek minden lényeges elemét magában foglaló felelősségi elvű számvitel kialakulásának történetét követi nyomon cikkünk mostani, második része.

A vállalatok működési feltételeinek megváltozása a vezetői számvitel vállalatvezetésben betöltött szerepére is hatott. A kilencvenes évek kihívását az olyan irányítási, és információs rendszerek létrehozása jelenti a meglévő operatív controlling rendszerekre épülve, amelyek a döntéshozók figyelmét a vállalat hosszú távú sikeres működése alapjainak megteremtésére: a meglévő és potenciális fogyasztókra, valamint a vállalat stratégiai céljaira irányítják. A vezetői számvitel továbbfejlesztésének aktuális iránya a stratégiai számvitel koncepció, melynek fókuszpontjait folyóiratunk következő számában tárgyaljuk.



A számviteli információ hasznosságát a vállalatvezetők a múlt század második felében kezdték el felfedezni. A mai költség- és teljesítményszámítás gyökereit kutatva a történetírók arról számolnak be, hogy az Egyesült Államok textilgyárainak és vasúti társaságainak vezetői voltak az úttörők a könyvelésből származó adatok koordinációjában, illetve kontroll célokra való felhasználásában. A textilgyárak esetében a különböző végtermékek tényleges költségeinek meghatározása, a munkaerő termelékenységének, valamint az alapanyag felhasználásának nyomon követése volt a cél: erre használták a könyvekben rögzített pénzügyi adatokat [Johnson, 1972]. A vasúttársaságok vezetői a hatalmas mennyiségű pénzügyi tranzakció könnyebb áttekinthetőségét tartották szem előtt, amikor a könyvelési adatok alapján készített statisztikákat és összefoglaló kimutatásokat kezdték használni a nemcsak volumenében, hanem földrajzilag is igen kiterjedt operatív tevékenységek kontrollására, majd tervezésére [Chandler, 1977].

A költségszámítás ebben az időben lényegében kizárólag a termékek, illetve – a vasúttársaságok esetében – a nyújtott szolgáltatás egyedi költségeinek számbavételére koncentrált: a közvetlen munka és anyagköltség követése, utólagos kalkulációja, majd később önálló gyűjtése jelentette a controllerek legfontosabb feladatát. A másik feladatuk a termelékenységi statisztikák, mutatók számítása és a vezetés számára való folyamatos szolgáltatása volt. A korai költségszámítási rendszerek egyáltalán nem foglalkoztak az általános, illetve fix költségek termékekhez való hozzárendelésével, mint ahogyan a lekötött tőke költségeit sem vették figyelembe a releváns ráfordítások között.<sup>1</sup>

A korai költségszámítási rendszerek továbbfejlesztésében nagy szerepe volt a Frederick Taylor és követői nevéhez fűződő „tudományos vezetés”-i iskolának, akik kutatói erőfeszítéseiket a munka- és üzemszervezési megoldások tökéletesítésére összpontosították. Így természetes módon járultak hozzá a termelékenység számbavételével kapcsolatos eszközrendszer: a költség- és teljesítményszámítás fejlődéséhez<sup>2</sup> [Epstein, 1978]. A tudományos vezetési iskola képviselői vizsgálták először az általános költségek termékekhez rendelésének kérdését: a történészek Hamilton Church és Henry L. Gantt nevéhez kapcsolják a

standardköltség-számítási módszer megalkotását, ami elsőként ad meg-oldást az üzemi általános költségek termékekhez rendelésének problémájára [Chandler, 1977]. Eh-hez a pillanathoz – a komplex költségszámítási rendszerek megszületéséhez – vezethető vissza az a máig is tartó vita, hogy vajon mi a megfelelő vetítési alap, amit az üzemi általános költségek termékekhez rendelésében alkalmazni kell [Vangermeesch, 1983].

Akárhogyan is dől el a kérdés, azon nem változtat semmit, hogy az üzemi általános költségek számbavétele a tudományos vezetés kutatói jóvoltából a költségszámítási rendszerek szerves részévé vált. Továbbra is megoldatlan maradt azonban a tőkeköltségek mérése, illetve figyelembevétele a beruházási és fejlesztési döntések során. E kérdés megoldását csak jóval később, a világgazdasági válság tanulságainak elemzése során, a harmincas évek végén, negyvenes évek elején dolgozták ki.

A mai költségszámítási rendszerek gyökereinek bemutatásakor feltételenül meg kell említenünk a századelő e területen talán egyetlen valódi elméletalkotójának, Maurice Clarknak a nevét. Clark 1923-ban írt, *Tanulmányok az általános költségek közgazdaságtana témájában* című könyve korszakalkotónak számít a kontroll célokra használt számviteli információ fejlődéstörténetében<sup>3</sup> [Clark, 1923]. Az általa akkor megalkotott költségszámítási kategóriák legtöbbje ma is változatlan tartalommal él tovább a vezetői számviteli rendszerek elméleti keretében és gyakorlati módszereiben egyaránt: a releváns és nem releváns költségek megkülönböztetése, az „alternatíva költség” és az „elsüllyedt költség” kategóriák megalkotása, valamint a mennyiségfüggő költségek mellett az adott időszakhoz köthető, úgynevezett periodikus költségek jelentőségének felismerése mind-mind az ő hozzájárulásának tekinthetők a kontroll célokra használt számviteli információ területén.

A múlt század végén, e század elején kialakult hagyományos költségszámítási rendszerek fő jellemzői tehát az előállítási költségekre való koncentráció, valamint az alapvetően tényköltség-számítási orientáció. A kontroll célokra használt számviteli információ fejlődésének következő nagy lépése olyan költség- és teljesítményszámítási modellek kidolgozása volt, amelyek elsősorban a költségért, illetve eredményért való felelősség alapján rendszereztek és értékelték a számviteli adatokat.



## Felelősségi elvű számvitel

A felelősségi elvű számvitel alapjai a század elejéhez, a húszas, harmincas évekhez vezethetők vissza. Bármilyen szépen hangzana is, valójában szó sincs arról, hogy a felelősségi elvű számvitel kialakulása az előző fejezetben tárgyalt hagyományos költségszámítási rendszerek kialakulásának és elterjedésének szerves folytatása volna. A két fejlődési ág között természetesen van kapcsolat, hiszen a dolgok mozgató rugója mindkét esetben a vezetőkre háruló koordinációs és kontroll feladatok egyre növekvő súlya volt. Míg azonban a hagyományos költségszámítási rendszerek alapvetően az előállítási költség nyomon követésére, valamint az előállítási folyamatban lekötött erőforrások – elsősorban a munkaerő – termelékenységeinek mérésére koncentráltak; addig a felelősségi elvű számvitel célja a viszonylag nagy önállósággal rendelkező, illetve a vállalati felsővezetés által operatíván nem felügyelhető egységek teljesítményének kontrollja volt.

A század elején az egyre növekvő vállalati méretek, a diverzifikáció, valamint a vállalatok területi széttagoltságának növekedése megteremtette a szükségét annak, hogy a vállalatvezetők felülvizsgálják az addig követett irányítási gyakorlatukat. A centralizált funkcionális irányítás ugyanis egyre inkább alkalmatlannak bizonyult a tucatnyi különböző profillal rendelkező; több tíz, vagy akár százezer alkalmazottat foglalkoztató; egymástól több száz kilométerre fekvő helyeken telepeket kiépítő vállalatok egységeinek összehangolására. A hirtelen óriásira nőtt vállalatok vezetői a megoldást a divizionális szervezeti forma kialakításában találták meg. Az egyes termék-, vagy területi elven körülhatárolt, viszonylag nagy (döntően operatív) önállósággal felruházott egységek kialakítása élesen vetette fel azt a kérdést, hogy vajon ebben az esetben hogyan oldható meg az összvállalati érdekek védelme, a közös, az egységek saját céljaival sokszor nem egybeeső vállalati célok teljesülése. A megoldás kidolgozása három úriember: Donaldson Brown, Alfred Sloan és Pierre du Pont nevéhez fűződik.<sup>4</sup>

Az egységek céljainak az összvállalati célokhoz kapcsolását, valamint tevékenységük folyamatos kontrollját ők úgy látták megoldhatónak, ha a szervezeti egységeket mint előre meghatározott felelősséggel jellemezhető vállalatrészeket definiálják, amelyek működésének eredménye önmagában, a többi egységtől kvázi

függetlenül mérhető és értékelhető. Az egységeket nevezték felelősségi és elszámolási egységeknek. A felelősség adott feladat ellátásában való minőségben való ellátását jelentette, az elszámolás tárgya pedig az egység működésének a vállalati eredményben megmutatkozó hatása volt. Aszerint, hogy a divízióvezetők felelőssége a működés mely területeire terjedt ki, a felelősségi és elszámolási egységeknek három alaptípusát különböztetjük meg: a működési költségek alakulásáért felelős „cost center”-t, a működési eredmény alakulásáért felelős „profit center”-t, valamint a működési eredmény mellett a pénzügyi eredményességért is felelős „investment center”-t.<sup>5</sup> A felelősségi és elszámolási egységek kialakításának jelentősége abban állt, hogy ez a szervezeti megoldás alkalmat adott az egységek számára kijelölt feladatok, a feladatok ellátásához kapcsolódó hatáskörök, valamint a teljesítmény számbavétele közötti összhang megteremtésére. Mindez nemcsak azt biztosította, hogy a szervezeti egységek tevékenysége viszonylag egyszerűen összehangolhatóvá vált, hanem azt is, hogy az egységek működése és az összvállalati eredmény, a vállalati célok teljesülése közötti kapcsolat is megteremthető volt. Nem véletlen tehát, hogy a terület kutatói a mai értelemben vett menedzsment kontroll vállalati gyakorlatban való megjelenését a divizionális szervezetek kialakításához és ennek részeként a felelősségi elvű számvitel megteremtéséhez kötik [Chandler, 1977, Johnson, 1975a, 1975b, 1980, Kaplan, 1984].

Érdekes momentum, hogy a felelősségi elvű számvitel alapjainak kialakítása: az egység szintű teljesítmény-elszámolás, valamint az egységek teljesítménye és a vállalati eredmény közötti analitikus kapcsolat megteremtése tulajdonképpen megelőzte a divizionális szervezetek létrejöttét. A történetírók arról számolnak be, hogy a DuPont vállalat irányításában már az I. világháború előtt kidolgozták és alkalmazták a *Return on Investment mutatószám*-rendszert az egységek teljesítményének összehangolására és értékelésére. A vállalat vezetői – élükön Pierre du Ponttal – ugyanis tudni akarták, hogy az ekkor még funkcionális irányítás alatt működő egységek mennyiben járulnak hozzá a vállalat eredményéhez. Du Pont-nak meggyőződése volt, hogy a hagyományos árbevétel, illetve költségárányos nyereségmutatók nem alkalmasak a vállalat eredményességének megítélésére: „Az igazi tesztje annak, hogy a profit túl sok, vagy éppen túl kevés, a befektetett tőke megtérülése, nem pedig a



költségarányos nyereség.” [A DuPont egyik 1911-es vezetői beszámolóját idézi: Johnson, 1975]

A DuPont elszámolási rendszere azért tekinthető a felelősségi elvű számvitel előfutárának, mert a számviteli információt arra használja, hogy a szervezeti egységek összvállalati eredményhez való hozzájárulását megmutassa. A ROI mutató nagy erőssége, hogy nem egyedi mutatószám, hanem olyan mutatószám rendszer, amelynek alkotó elemei önmagukban is fontos jelentéstartalommal bírnak. Bár a ROI-t azóta sokan bírálják, egyoldalú pénzügyi eredmény-szemlélete és funkcionális felépítése miatt, az 1911-ben megalkotott mutatónak „nem kell szégyenkeznie”: a menedzsmet kontroll gyakorlatot vizsgáló felmérések mind azt mutatják, hogy a mai napig, szinte kivétel nélkül minden vállalat alkalmazza ezt a mutató-rendszert a teljesítményértékelési rendszerében [lásd például: Witt, 1991].

Az I. világháború után a DuPont felvásárolta a General Motors-t, ahol Pierre du Pont felkérésére Alfred Sloan kialakította a divizionális szervezet „prototípusát”. A döntően profit és investment center megoldást alkalmazó szervezetalakítási munka fontos része volt a GM vezetői számviteli rendszerének kiépítése, amelynek funkcióit az alkotók a következőképpen határozták meg:<sup>6</sup>

- Először is a rendszer része egy éves operatív előrejelzési alrendszer (forecast system), amelynek segítségével összevethetők az egyes divíziók operatív előirányzatai a felsővezetés eredménycéljaival.
- Másodsor, a rendszer folyamatosan szolgáltatja az árbevételről szóló beszámolókat, valamint a tényleges kapacitáskihasználtság alapján összeállított – úgynevezett rugalmas – kereteket (flexible budget), amelyek azonnal mutatták, ha a tényleges eredmény eltért a tervezettől.
- Harmadsor, a rendszer lehetőséget adott arra, hogy a vállalat vezetése az erőforrások elosztását és az egységek vezetőinek premizálását is egységes szempontrendszer alapján tegye meg. Ez egyben azt is jelentette, hogy anélkül növelhették a divíziók önállóságát, hogy ezzel veszélyeztették volna az összvállalati eredménycélok teljesülését. [Johnson, 1978]

Látható, hogy a GM-nél kialakított rendszer tartalmaz minden lényeges elemet, amit a mai vezetői számviteli rendszerek. A rugalmas keret-tervezési rendszer, a várható számítás, a folyama-

tos eltérés-elemzés és jelentéskészítés mellett Donaldson Brown és csapata piacorientált árképzési rendszert fejlesztett ki, egy piaci ár alapú belső elszámolási rendszert, valamint olyan vezetői prémiumrendszert is, ami hatásosan kapcsolta össze a divízióvezetők jövedelmét a vállalat eredményességével. Mindezek mellett a General Motors vezetése előremutatónak bizonyult abban is, hogy a tőke megtérülésben mért teljesítményt nem kizárólag rövid távon értékelte, hanem figyelembe vette a hosszabb távú piaci ingadozásokat is [Kaplan, 1984].

A felelősségi elvű számvitelben alkalmazott költség- és teljesítményszámítási, tervezési és elemzési módszerek azóta lényegében nem változtak. A vezetői számvitel alakulását ezek után az egyetemeken és kutatóintézetekben a lázas elméletalkotás, a gyakorlatban pedig a jól bevált módszerek követése jellemezte. Az elméletalkotók hol a költség-számítási modellek egyes elemeinek további csiszolásával, hol a menedzsmet kontroll jelenség leírására alkalmas átfogó modellek megalkotásával töltötték idejüket, többnyire egymás között megosztva gondolataikat, s megfelelő távolságot tartva a gyakorlati szakemberek napi munkájától. A gyakorló controllerek pedig mindennapi problémáik megoldására, valamint a vállalat „kontrolláltjai” gyanakvásának és rosszindulatának leküzdésére fordították energiáikat. Az elméleti emberek és gyakorló controllerek egymástól való szinte teljes eltávolodása a kilencvenes évek elején a menedzsmet kontroll terület kutatásának lendületes újjáéledéséhez vezetett, melynek legmarkánsabb eredménye a vezetői számvitel stratégiai irányba történő továbbfejlesztése.

## Stratégiai számvitel

A nyolcvanas évek közepétől tehát a terület kutatásának középpontjába a modellépítés helyett a controlling gyakorlatának vizsgálata került. Ez a tendencia lényegében két fő okra vezethető vissza. Az egyik annak a felismerése, hogy a globális verseny erősödésének, a technológiai fejlődés felgyorsulásának, valamint a legtöbb ország gazdaságában megfigyelhető deregulációnak köszönhetően a vállalatok működési feltételei jelentősen megváltoztak. És mivel ezek a változások egészen újfajta kihívásokat és korlátokat jelentenek a működés és irányítás minden szintjén, így a controlling rendszerekkel kapcsolatos elvárásokat is jelentősen befolyásolják. A vezetők és controllerek oldaláról – úgy tűnt – kulcs-



fontosságú kérdésként fogalmazódik meg, hogy milyen irányvonalak mentén és hogyan kell e változások fényében átalakítani a vállalat controlling rendszerét [Spicer, 1992].

A másik tényező, amely hozzájárult a vállalati controlling gyakorlat intenzív vizsgálatához, az elméletalkotók – különösen Robert Kaplan – részéről megfogalmazódó éles kritika. Kaplan és társai szerint a vállalatoknál alkalmazott controlling eszközök egyáltalán nem töltik be azt a szerepet, amiért létrehozták őket: a megfelelő vezetői döntések elősegítését, illetve az eredményorientált működés támogatását [lásd pl: Kaplan, 1983, 1984, 1986; Johnson-Kaplan, 1987]. Ezt a véleményt erősítik azok a tapasztalatok is, amelyek szerint jelentős különbség figyelhető meg a szakirodalom által ajánlott módszerek, és a vállalatok által alkalmazott controlling eszközök között [Scapens, 1985]. Más kutatási eredmények pedig arra mutatnak rá, hogy a controlling elméletének alakulása igen kis hatással van a vállalati gyakorlatra [lásd pl: Otley, 1985; Chodbury, 1986; Edwards-Emmanuel, 1990].

A működési körülményekben bekövetkezett jelentős változások felismerésének, valamint a vállalati gyakorlattal kapcsolatos kritikáknak köszönhetően a kilencvenes évek elején a kutatók figyelme a controlling gyakorlat vizsgálata felé fordult. Több országban készültek kérdőíves felmérések [lásd pl: Bright et al, 1992; Drury et al, 1993; Emore-Ness, 1992; Cohen-Paquette, 1991; Green-Amenkhienan, 1992; Yoshikawa et al, 1989] és vállalati mélyelemzések [lásd pl: Bruns-Kaplan (eds), 1987; Otley, 1990; Archer-Otley, 1991; Berry et al, 1991; Knight-Willmott, 1993], amelyek a következő főbb hipotézisek tesztelését célozták:

- A controlling gyakorlat nem illeszkedik napjaink piaci és technológiai környezetéhez.
- A hagyományos kalkulációs módszerek félrevezető információt szolgáltatnak a mindennapi döntési szituációkban.
- A vállalati számviteli rendszerekben a controlling szempontok alárendelődnek a pénzügyi számvitel igényeinek.
- A controlling tevékenység szinte kizárólag a vállalatban belüli eredményt befolyásoló tényezők vizsgálatával foglalkozik, elenyésző figyelmet fordít a vállalatok működési környezetének vizsgálatára. [Drury, 1992]

A kérdőíves felmérések és vállalati mélyelemzések eredményei jórészt egybe esnek ezekkel a hipotézisekkel. A vállalati gyakorlat feltérképezését célzó felmérésekkel párhuzamosan a

kutatók egy része az aktuális piaci és technológiai környezetnek a controlling szempontjából releváns változásait próbálta meg tetten érni. Az ennek nyomán felbukkanó újfajta közelítések és javasolt módszerek lényegében a gyakorlat feltételezett hiányosságaira igyekeztek megoldást találni. A terület kutatásának újjáéledése eredményeképpen fokozatosan átértékelődött a vezetői számvitelnek, s ezzel összhangban a controllingnak a vállalat irányításában betöltött szerepe. Az operatív, illetve rövid távú döntések megapozásáról a hangsúly manapság egyre inkább a stratégiai döntések elősegítésére helyeződik. A vezetői számvitel továbbfejlesztésének elsődleges célja olyan eszközök kialakítása és használatba vétele, melyek segítségével a vállalati döntésekbe a stratégiai szempontok szisztematikusan beépülhetnek.

A „stratégiai számvitel“, vagy még inkább „stratégiai controlling“<sup>7</sup> mozgalom abból a felismerésből indult ki, hogy a kutatók megfigyelései egyértelműen azt mutatták: a vezetői számviteli rendszerek szinte kizárólag a szervezetek belső tevékenységeire koncentrálnak, s egyáltalán nem foglalkoznak a szervezetek külső környezetének, legfőképpen saját és versenytársaik piaci pozícióinak elemzésével. A nyolcvanas évek végén és a kilencvenes évek elején készített empirikus felmérések mind azt mutatták, hogy bizony a vállalatok tulajdonosainak és vezetőinek eszük ágában sincs a controllereiket arra buzdítani, hogy aktívan kivegyék a részüket a stratégiaalkotásból. A controllerek szerepe a stratégiai tervezésben leginkább arra korlátozódik, hogy adatokat és kimutatásokat készítsenek a rendelkezésre álló erőforrásokról, a vállalat működésének jelenlegi és várható költségszerkezetéről.<sup>8</sup>

Az elméletalkotók természetesen nem azt szorgalmazzák, hogy a controller a döntéshozatalban is szerepet kapjon. A stratégiai controlling irányzat képviselői mindössze azt állítják, hogy a vezetői számviteli rendszer továbbfejlesztése alkalmassá teheti ezeket a rendszereket olyan információk előállítására, illetve olyan szempontok becsatornázására az alkalmazott döntési modellekbe, amelyek nem a rövid távú sikeres működést támogatják elsősorban, hanem alapot teremtenek a vállalat hosszú távú piaci sikerességének. A stratégiai controlling kiemelt területei

- a termékköltség-számítás stratégiai szempontú megújítása;
- a stratégiai költségelemzés;



- a tőkebefektetési döntésekbe a vállalati stratégiából adódó mérlegelési szempontok becsatornázása; valamint
- a teljesítményértékelésbe a hosszú távú eredményességet kifejező mutatószámok bevonása.

A termékköltség-számítás stratégiai szempontú megújítása lényegében a Japánban kifejlesztett célköltség-számítás alapelveinek meghonosítását jelentette a termék-kalkulációban. A japán vállalatoknál alkalmazott vezetési technikák vizsgálata során a kutatók felfedezték a japán termékek árelőnyének egyik titkát. Amíg a nyugati vállalatok számviteli gyakorlatában a kalkuláció egysége a termék, illetve a felelősségi egységek, addig a japánok a költségeket a fogyasztók számára érzékelhető hasznokhoz rendelik. Ez teremti meg az alapját a piaci alapú árképzésnek, amikor is a termék fogyasztók számára elfogadható árából indulnak ki, és ehhez rendelik hozzá a megengedhető költségeket. A japán vállalatok fejlesztői ezt módszert követve tudják, hogy mekkora költséggel hozhatnak létre egy-egy újabb hasznos tulajdonságot: így a fejlesztési tevékenységbe automatikusan beépül a versenyképes ár követelménye.<sup>9</sup>

A vezetői számviteli rendszerek stratégiai szempontból adódó másik fontos problémája, hogy kizárólag a szervezeten belül ellátott tevékenységek költségeit veszik részletesebb elemzés és értékelés alá. A hagyományos vezetői számvitel a költségeket az inputokhoz, a felelősségi egységekhez, és az általuk előállított outputokhoz rendeli. A költségelemzések és beszámolók ritkán foglalkoznak azzal, hogy vajon az alaptevékenység ellátása során felmerült költségek hogyan járulnak hozzá a termékek piaci sikerességéhez. A termékélelciklus költség-szerkezetre gyakorolt hatása; a stratégiai marketingeszközök alkalmazásának tényleges költsége és haszna; az egyes vállalati döntések hatása a termékek piaci pozíciójára mind-mind olyan kérdések, amelyek megválaszolása és a controlling rendszerbe való beépítése vitathatatlanul támogatná a vállalatok hosszú távú piaci sikerességéhez vezető döntéseket. A vezetői számviteli rendszerek azonban nem adnak támpontot ezeknek a kérdéseknek a megválaszolásához, annak ellenére, hogy ez a fajta piaci elemzési eszköztár egyébként viszonylag jól kidolgozott és ismert – legalábbis a vállalat marketingszakemberei körében [Horngren-Foster, 1987, Howell et al., 1987].

A stratégiai költségelemzés számára ajánlott eszközök és gyakorlati megfontolások konkrét

tartalma leginkább attól függ, hogy a koncepció maga milyen stratégiamodellekre épül. Az eddig talán legismertebb átfogó stratégiai controlling koncepció Shank és Govindarajan nevéhez fűződik, akik a Porter-i stratégiamodellel mentén építik fel elméleti keretüket [Shank-Govindarajan, 1989]. Shank és Govindarajan olyan újfajta költségkategóriák alkalmazását ajánlják a vállalati szakembereknek, amelyek viszonylag könnyen kialakíthatók a meglévő költség-számítási rendszerre alapozva, de mégis jobban megfelelhetők a vállalati döntéshozók stratégiai döntési szituációinak:

- *A mennyiségfüggő költségek* a fogyasztók normál igényei kielégítésének a költségeit mutatják: ezek egyértelműen és általánosan a termékköltség részét alkotják, s az előállított mennyiséggel rögzített arányban változnak.
- *A tevékenységfüggő költségek* a fogyasztók pótlólagos igényei kielégítésének költségeit jelentik, az abból adódó ráfordításokat, hogy a normál hasznossághoz képest valami többletet nyújtunk. Ezeket a költségeket a tevékenység igénybevétele alapján rendelik a termékekhez, illetve rendelésekhez.
- *A kapacitásfüggő költségek* a hosszú távú tőkelekötést jelentő erőforrások rendelkezésre állásának költségét mutatják, az erőforrás használata alapján hozzárendelve termékekhez, illetve termékcsoporthoz.
- *A döntésfüggő költségek* nem az előállítási folyamatból adódnak, hanem annak a döntésnek a függvényei, hogy egy adott vezető mekkora erőforrást rendel egy-egy feladat ellátásához. Ezek a költségek lényegében függetlenek attól, hogy egy adott üzem mit és mennyit állít elő, vagy hogy éppen milyen feltételek mellett teszi ezt.

Látható, hogy a stratégiai költségelemzési modell kategóriái nem sok újat hoznak a vezetői számvitel hagyományos költségkategóriáihoz képest. Az újdonság leginkább a megváltozott hangsúlyokban érhető tetten: míg a hagyományos költség-számítási rendszerek az operatív előállítási folyamat költségeire, s ezek kalkulációs szempontból való csoportosítására törekszenek, addig a stratégiai költségkategóriák a fogyasztók igényei és a vezetői döntések mentén választják szét az egyes költségelemeket.

Bár a témával foglalkozó szerzők nem a stratégiai controlling képviselőiként azonosítják magukat, a tőkebefektetések értékelésében alkalmazott legújabb technikák szintén a stratégiai elemzési eszköztárat bővítik.<sup>10</sup> A tőkebefektetések



elemzése természetszerűen magában hordozza a stratégiai nézőpontot, hiszen ezek éppen olyan kiadásokat jelentenek, amelyek a vállalat hosszú távú fennmaradásának, illetve sikeres működésének alapjait hivatottak megteremteni. Mégis, egyes kutatási eredmények azt mutatják, hogy az utóbbi időig a tőkebefektetéseket a legtöbb vállalatnál a normál működéstől teljesen elválasztva kezelték. A befektetők aszerint döntöttek egy adott tőkebefektetés megvalósítása mellett, hogy az mennyire tűnt számukra gazdaságosnak. A vállalat stratégiai céljaival való összhang sok esetben nem tartozott a döntési kritériumok közé [Neale-Pike, 1992].

Mindazonáltal a vállalati pénzügyekkel foglalkozó kutatók sorra dolgozzák ki azokat az elemzési technikákat, amelyek lehetőséget adnak arra, hogy a tőkebefektetések értékelésébe beépítsék a stratégiával, a tulajdonosok és a befektetők hosszú távú érdekeivel kapcsolatos szempontokat is [Ackerman, 1970, Hastie, 1974, King, 1975, Scapens et al., 1982]. A stratégiai szempontú tőkebefektetés-elemzés kulcsfontosságú elemei az eredmény mellett a cash-flow bevonása a modellbe, valamint a pénz időértékének figyelembevétele az egyes alternatívák értékelésénél. Az ilyen, úgynevezett diszkontált cash-flow módszerre épülő technikák között a legújabb a cégértékelemzési koncepció. A cégértékelemzés annyiban több a korszerű tőkebefektetés-elemzésnél, hogy a diszkontált cash-flow-alapú alternatíva elemzést kiterjeszti a vállalati működés minden területére [Rappaport, 1985].<sup>11</sup>

A vezetői számvitel stratégiai irányba való továbbfejlesztésének legújabb iránya azt hangsúlyozza, hogy a szervezet teljesítményének megítéléséhez nem elegendő, ha kizárólag a pénzügyi értelemben vett rövid távú eredményességet mérjük. Ahhoz, hogy a döntéshozók valóban a vállalat stratégiáinak megvalósítását szolgáló döntéseket hozhassanak, szükség van olyan teljesítménymércékre is, amelyek a rövid távú pénzügyi eredményességen túl a vállalatnak a fogyasztók szempontjából való megítélését, a belső folyamatok szervezetségét, valamint a szervezet tanulási és megújulási képességét is mutatják. Az előző négy szempontot egyaránt magában foglaló „kiegyensúlyozott teljesítményértékelés“-i (balanced scorecard) koncepció kidolgozása David Norton és Robert Kaplan nevéhez fűződik [Norton-Kaplan, 1992].

Ez a beszámoló modell négy elemet tartalmaz, amelyek az értékelés négy lehetséges nézőpontjára utalnak.

- A vállalat tulajdonosainak, illetve befektetőinek nézőpontja alapvetően pénzügyieredmény-orientált. Ezen a téren a Norton-Kaplan modell annyiban tér el a hagyományos teljesítményértékelési elvektől, hogy a tulajdonosokat és a befektetőket nem kizárólag rövid távon érdekelt szereplőknek feltételezi. A pénzügyi értékelésbe ezért bevonják a hosszú távú elemzési technikákat is.

- A fogyasztók nézőpontja a vásárolt termékek árára és minőségére, a számukra érzékelhető hasznosságra koncentrál. Ebben a nézőpontban is megjelennek a hosszabb távú szempontok, hiszen a minőségi termék eladása nem ér véget a fizetés pillanatában: a fogyasztói hűség megteremtésében kulcsfontosságú szerepet kapnak az úgynevezett „vásárlás utáni“ szolgáltatások. A fogyasztói nézőpont tipikusan az a terület, ahol az értékelés nem fejezhető ki kizárólag számszerűsített formában: a kiegyensúlyozott teljesítményértékelésben megjelennek a minőségi mutatók is.

- A harmadik nézőpont a szervezet működési folyamatait vizsgálja. Itt szintén hasznosnak bizonyul a minőségi mutatók bevonása az értékelésbe. A belső folyamatok vizsgálata napjaink vállalatainak egyik legnagyobb problémájára, a magas általános költségekre irányítja az elemzők figyelmét. Ebből a szempontból a Norton-Kaplan modell rokonságot mutat mind a tevékenység-alapú költségszámítási koncepcióval, mind az „üzleti folyamatok újraszervezése“-ként híressé vált vállalatsszervezési modellel, amennyiben az adminisztratív, illetve kiszolgáló tevékenységek hatékonyságára irányítja a vállalatvezetők figyelmét.

- A negyedik nézőpont azt próbálja mutatókban kifejezni, hogy a szervezet képes-e folyamatosan fejlődni, tanulni, újra és újra megújulni. Ezek a tulajdonságok is olyanok, amelyek nehezen fejezhetők ki számszerű mércékkel. A megújulási és tanulási képesség egyértelműen új szempont a szervezeti teljesítmény megítélésében: Norton és Kaplan ezen a téren eredendően újat alkotott.

A hagyományos controlling beszámoló fel fogást az utóbbi időben sok kritika érte az elméletalkotók részéről. E kritikák legtöbbször a beszámolókra jellemző rövid távú szemlélet, a pénzügyi értelemben vett eredményességre való koncentráció, valamint a számszerűsíthető, mennyiségi mutatók kizárólagosságát említik a hagyományos beszámolók gyenge pontjaként. A bírálatok megfogalmazói stratégiai nézőpontból támadnak. Véleményük szerint a mai üzleti környe-



zetben való sikeres működéshez elengedhetetlen a stratégiai szemlélet: és ez teljesen hiányzik a hagyományos controlling beszámolókból. Hogy a stratégiai szemlélet egyet jelent-e a hosszú távú, dinamikus döntési modellek alkalmazásával, vagy a szervezeti teljesítmény többszempontú megítélésével, arról bizonyára eltérnek a vélemények. Az azonban vitathatatlan, hogy a kiegyensúlyozott teljesítményértékelési koncepció tágabb távlatokat nyit a szervezetek teljesítményének megítélésében. Ezáltal a szervezeten belüli döntéshozók magatartását úgy alakíthatja, hogy az ne csak véletlenül mutasson a szervezet stratégiai megvalósulásának irányába.

## Hivatkozások

- Ackerman, R.W., 1970.: Influence of information and diversity on the investment process. *Administrative Science Quarterly*, Sep, 341-352.
- Antal, Zs., Bodnár, V., és Dobák, M., 1996: Szervezeti alapformák, in *Szervezeti formák és vezetés*. KJK, Budapest
- Archer, S. and Otley, D.T., 1991: Strategy, structure, planning and control systems and performance evaluation. *Rumenco Ltd. Management Accounting Research*, 2, 263-303.
- Balaton, K. és Dobák, M., 1986: A mérnöki szemléletől a társadalmi megközelítésig (A vezetés-szervezés és szervezetelmélet kialakulása és újabb irányzatai). *Közgazdasági Szemle*, 6. szám, 521-535.
- Berry, A.J., Laghton, E. and Otley, D.T., 1991: Control in a financial services company (RIF): a case study. *Management Accounting Research*, 2, 109-139.
- Bright, J., Davies, R.E., Downes, C.A. and Sweeting, R.C., 1992: The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management Accounting*, 3, 201-212.
- Bruns, W.J., Jr. and Kaplan, R.S., 1987: Introduction: field studies in management accounting. In *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, W.J. Burns and R.S. Kaplan, eds., Harvard Business School Press, Boston
- Chandler, A.D., Jr., 1977: *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*. Belknap, Harvard
- Choudhury, N., 1986: In search of relevance in management accounting research. *Accounting and Business Research*, Winter, 21-36.
- Clark, J.M., 1923: *Studies in the Economics of Overhead Cost*. University of Chicago Press, idézi: Kaplan, 1984
- Cohen, J.R. and Paquette, L., 1991: Management accounting practices: perceptions of controllers. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Winter, 73-83.
- Dobák, M., 1992: A divizionális szervezet. In: *Szervezeti formák és koordináció*, KJK, Budapest
- Drury, C., 1992: Introduction. In: *Management Accounting Handbook*, C. Drury, ed., CIMA, London, 1-13.
- Drury, C., Braund, S., Osborne, P. and Tayles M., 1993: A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies. Chartered Association of Certified Accountants, London
- Edwards, K.A. and Emmanuel, C.R., 1990: Diverging views on the boundaries of management accounting. *Management Accounting Research*, 1, 51-63.
- Emore, J.R. and Ness, J.A., 1991: The slow pace of meaningful changes in cost systems. *Journal of Cost Management for the manufacturing Industry*, Winter, 36-45.
- Epstein, M.J., 1978: *The Effects of Scientific Management on the Development of Standard Cost System*. Arno Press, idézi: Kaplan, 1984
- Fern, R.H. and Tippos, M., 1988: Controllers as business strategists: a progress report. *Management Accounting*, March, 25-29.
- Green, F.B. and Amenkhenan, F.E., 1992: Accounting innovation: a cross sectional survey of manufacturing firms. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring, 23-32.
- Habakkuk, H.J., 1962: *American and British Technology in the Nineteenth Century: The Search for Labor-Saving Inventions*. Cambridge University Press, Cambridge, idézi: Kaplan, 1984
- Hastie, K.L., 1974: One businessman's view of capital budgeting. *Financial Management*, Winter, 36-44.
- Horngren, C. and Foster, G., 1987: *Cost Accounting: A managerial emphasis*. Prentice Hall, Englewood Cliffs
- Horváth, P., 1990: *Controlling, a sikeres vezetés eszköze*. KJK, Budapest
- Horváth, P., 1997: *Controlling (út a hatékony controlling rendszer kiépítéséhez)*. KJK, Budapest (megjelenés alatt)
- Howell, R.A., Brown, J.D., Soucy, S.R. and Seed, A.H.III, 1987: *Management Accounting in the New Manufactural Environment*. National Association of Accountants, idézi: Bromwich, 1992
- Imre, T., 1996: A részvénytulajdonosi értéképzés módszere mint a stratégiai menedzsment fontos eszköze. *Vezetéstudomány*, 3. szám
- Johnson, H.T. and Kaplan, R.S., 1987: *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston
- Johnson, H.T., 1972: Early cost accounting for internal management control: Lyman Mills in the 1850s. *Business History Review*, Winter, 466-474.
- Johnson, H.T., 1975a: Management accounting in early integrated industrial: E.I. duPont de Nemours Powder Company, 1903-1912. *Business History Review*, Summer, 184-204.
- Johnson, H.T., 1975b: The role of accounting history in the study of modern business enterprise. *The Accounting Review*, 50, 444-450.
- Johnson, H.T., 1978: Management accounting in an early multidivisional organization: General Motors in the 1920s. *Business History Review*, Winter, 490-517.
- Johnson, H.T., 1981: Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting. *The Accounting Review*, 56, 510-518.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., 1992: The balanced scorecard: Measures that drives performance. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 71-79.
- Kaplan, R.S., 1983: Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, 58, 20-26.
- Kaplan, R.S., 1984: The evolution of management accounting systems. *The Accounting Review*, 59, 390-418.



- Kaplan, R.S., 1986: The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11, 429-452.
- Kieser, A., 1993: *Organisationstheorien*. Kohlhammer, Berlin (magyarul megjelent: 1995. *Szervezetelméletek*. AULA, Budapest)
- King, P., 1975: Is the emphasis of capital budgeting theory misplaced? *Journal of Business Finance and Accounting*, Spring, 69-82.
- Knight, D. and Willmott, H., 1993: „It's a very foreign discipline”: the genesis of expenses in a mutual life insurance company (Pensco). *British Journal of Management*, 4, 1-18.
- Neale, C.W. and Pike, R.H., 1992: Capital investment appraisal. In: *Management Accounting Handbook*, C. Drury, ed., CIMA, London, 300-325.
- Otley, D.T., 1985: Developments in management accounting research. *The British Accounting Review*, 17, 3-23.
- Otley, D.T., 1990: Issues in accountability and control: some observations from a study of colliery accountability in the British Coal Corporation. *Management Accounting Research*, 1, 91-165.
- Rappaport, A., 1986: *Creating Shareholder Value*. Free Press, New York
- Scapens, R.W., Sale, J.T. and Tikkas, P.A., 1982: Financial control of divisional capital investment. CIMA, London
- Shank, J.K. and Govindarajan, V., 1989: *Strategic Cost Analysis*. Irwin, Homewood, Illinois
- Shank, J.K., 1989: Strategic cost management: new wine or just new bottles? *Management Accounting Research*, 1, 47-65.
- Spicer, B.H., 1992: The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods. *Management Accounting Research*, 3, 1-37.
- Tihanyi, P., 1996: A divizionális szervezeti forma kialakulása, TDK dolgozat, BKE
- Vangermeersch, R., 1983: *The Wisdom of A. Hamilton Church*. University of Rhode Island, idézi: Kaplan, 1984
- Witt, F.-J., 1991: *Deckungsbeitragsmanagement*, München, idézi: Witt, F.-J. and Witt, K., 1993
- Yoshikawa, T., Innes, J. and Mitchell, F., 1989: Japanese management accounting: a comparative survey. *Management Accounting*, Nov, 20-23.

## Lábjegyzet

<sup>1</sup> Ennek oka Johnson szerint az volt, hogy a vállalatok ez idő tájt szinte kizárólag saját forrásaikra támaszkodtak a beruházásaik finanszírozásában. Ráadásul lényegében egyfajta tevékenységet végeztek, így nem merült fel reális tőkelekötési alternatíva, ami a vállalatok vezetőit mérlegelésre késztette volna [Johnson, 1981]. Más kutatók a tőke költségének nehéz mérhetőségével, valamint a viszonylagos munkaerőhiánnyal magyarázzák azt a tényt, hogy a korai költségvetési rendszerekben az elemzések elsősorban a munkaerő termelékenységére, nem pedig a tőke költségek pontos kimutatására koncentráltak [Habakkuk, 1962].

<sup>2</sup> A „tudományos vezetés” mozgalomról, illetve annak a vezetés- és szervezetelméletben betöltött szerepéről lásd: Balaton-Dobák, 1986, Kieser, 1993

<sup>3</sup> Clark-nak a „századelő talán egyetlen valódi elmélet alkotója”-ként való címkézése nem a területen alkotott kortársai lebecsülését jelenti, mindössze arra utal, hogy a költségvetéssel foglalkozók ez idő tájt majdnem kivétel nélkül gyakorló vállalati szakemberek voltak, s nem egyetemi kutatók. (Lehet, hogy ezért volt nagyobb összhang a menedzsment kontroll elmélete és gyakorlata között...)

<sup>4</sup> A divizionális szervezetek kialakulásáról részletesebben lásd: Dobák, 1992, valamint Tihanyi, 1995

<sup>5</sup> Erről részletesebben lásd: Dobák, 1992, Antal et al., 1996

<sup>6</sup> A General Motors vezetői számviteli rendszerének kialakításával foglalkozó munkacsoport vezetője Donaldson Brown volt, aki már a GM-et megelőző időben is Pierre du Pont közvetlen szervezési tanácsadói közé tartozott.

<sup>7</sup> Az eredeti angol elnevezés brit területen „strategic management accounting” [Bromwich, 1990], az egyesült államok-beli szerzőknél pedig „strategic cost management” [Shank, 1989]. Mivel a „stratégiai vezetői számvitel” megnevezés elég nehézkes, a továbbiakban mi a „stratégiai számvitel” és a „stratégiai controlling” kifejezéseket használjuk.

<sup>8</sup> A Fortune magazin 500-as listáján szereplő vállalatok controllerei kivétel nélkül azt állították, hogy részt vesznek ugyan a stratégiai tervezésben, de legtöbbször szerepük informális tanácsok és ajánlások megfogalmazására, illetve adatok szolgáltatására korlátozódik. A kiváló vállalatok kevesebb, mint egyharmada vonja be controllereit a stratégiai lehetőségek közötti választás folyamatába, a vállalati misszió kialakításába, valamint a stratégiai célok kijelölésébe [Fern-Tippos, 1988].

<sup>9</sup> A célköltségvetésről részletesebben lásd: Horváth, 1997

<sup>10</sup> A „tőkebefektetések értékelése” kifejezést a „capital budgeting” megnevezés magyar megfelelőjeként használjuk. A tőkebefektetés ebben az értelemben olyan, viszonylag nagyértékű tőkelekötéseket jelent, amelyek célja a vállalat hosszú távú fennmaradása alapjainak megteremtése. Ezek lehetnek nagyértékű beruházások, termelőeszköz vásárlások, illetve felújítások, de ugyanúgy ebbe a kategóriába tartozik a különböző immateriális javak (know-how-k, licencek, goodwill) megvásárlása, vagy éppen a vállalatfelvásárlás is.

<sup>11</sup> Rappaport modelljének magyar nyelvű összefoglalását lásd: Imre, 1996

<sup>12</sup> A tevékenység alapú költségvetés legfontosabb jellemzőiről az „elmaradottság elmélet” kapcsán szólnunk. Az üzleti folyamatok újraszervezése – bár a vállalatok hatékony működéséhez szorosan kapcsolódó téma – elméleti indíttatásában nem tartozik szorosan a menedzsment kontroll témaköréhez. A hazai vállalati gyakorlatban megfigyelhető, controllinggal kapcsolatos megjelenési formáira a dolgozat megfelelő részében kitérünk. Az irányzat legfontosabb jellemzőiről és szervezetelemzési relevanciájáról lásd: Hammer-Champy, 1992, Drótos, 1996